



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 44000.003618/2006-09  
**Recurso n°** 999.999 Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-002.909 – 2ª Turma  
**Sessão de** 12 de setembro de 2013  
**Matéria** Contribuições Previdenciárias  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Recorrida** FILÓ S/A

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 05/11/2003

**PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.**

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

**MULTA RETROATIVIDADE BENIGNA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP.**

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

No caso, a aplicação da multa mais benéfica ao contribuinte deve se efetivar pela comparação entre o valor da multa dos autos com o disciplinado no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nos lançamentos correlatos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gustavo Lian Haddad (Relator), Manoel Coelho Arruda Junior, Marcelo Freitas de Souza Costa (suplente convocado) e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Oliveira. Ausente, momentaneamente, a Conselheira Susy Gomes Hoffmann.

*(assinado digitalmente)*

Henrique Pinheiro Torres - Presidente em exercício

*(assinado digitalmente)*

Gustavo Lian Haddad – Relator

*(assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira – Redator-Designado

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gustavo Lian Haddad, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Marcelo Freitas de Souza Costa (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Gonçalo Bonet Allage.

## Relatório

Em face de Filó S/A, foi lavrado Auto de Infração de fls. 01/10, em razão da não inclusão nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) da totalidade dos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Conforme TEAF de fls. 09/10, para os mesmos períodos envolvidos foi lavrada NFLD para lançamento das diferenças de contribuição previdenciária, formalizada em outro processo.

A Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, ao apreciar o recurso voluntário interposto pela contribuinte, exarou o acórdão nº 206-01.771, que se encontra às fls. 780/784 e cuja ementa é a seguinte:

**“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

***Data do fato gerador: 05/11/2003***

***PREVIDENCIÁRIO — CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO — APRESENTAÇÃO DE GFIP/GRFP COM INFORMAÇÕES INEXATAS EM RELAÇÃO AOS DADOS NÃO RELACIONADOS AOS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIARIAS.***

*Constitui infração à legislação previdenciária a omissão, em GFIP, do código de ocorrência 04 para os empregados expostos a agentes nocivos.*

*A apresentação de GFIP com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores.*

***LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE MAIS FAVORÁVEL — PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA — APLICAÇÃO.***

*Na superveniência de legislação que se revele mais favorável ao contribuinte no caso da aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, aplica-se o princípio da retroatividade benigna da lei aos casos não definitivamente julgados, conforme estabelece o CTN.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.”*

A anotação do resultado do julgamento indica que a turma, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso para adequar o valor da multa ao disciplinado pela Media Provisória n.º 449/2008.

Intimada do acórdão em 07/07/2009 (fls. 786), a Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração de fls. 789/793 alegando que o acórdão foi omissivo, pois não indicou

qual a multa e o respectivo fundamento legal deveria incidir no caso, em razão das alterações introduzidas pela Medida Provisória n.º 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

Os Embargos de Declaração, por maioria de votos, foram acolhidos, nos termos do voto proferido no acórdão n.º 2301-01.004 (fls. 794/799), que passou a integrar a decisão, para que fosse efetuado o cálculo da multa de acordo com o art. 32-A, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/09, se mais benéfico ao contribuinte.

A Fazenda Nacional foi intimada da referida decisão em 25/01/2011 (fls. 800), tendo interposto o recurso especial de fls. 803/811, por meio do qual requereu o acolhimento do recurso por divergência entre o v. acórdão recorrido e o acórdão n.º 2401-00.127, que reconheceu a aplicação do artigo 35-A, da Lei 8.212/91.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme Despacho n.º 2300-209/2012, de 08/05/2012 (fls. 813/814).

Intimado sobre a admissão do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, o contribuinte deixou de apresentar contrarrazões (fls. 814/818)

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Relator

Analiso, inicialmente, a admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Como se verifica dos autos, o recurso foi interposto em razão da divergência entre o v. acórdão recorrido e o acórdão nº 2401-00.127. O acórdão paradigma encontra-se assim ementado:

*“(…) OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – DESCUMPRIMENTO - INFRAÇÃO.*

*Consiste em descumprimento de obrigação acessória, a empresa apresentar a GFIP – Guia de recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005.*

*LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE MAIS FAVORÁVEL – PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA – APLICAÇÃO.*

*Na superveniência de legislação que se revele mais favorável ao contribuinte no caso da aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, aplica-se o princípio da retroatividade benigna da lei aos casos não definitivamente julgados, conforme estabelece o CTN.” (AC 2401-00.127)*

Tal se constata no exame do seguinte trecho do acórdão paradigma:

*“(…) Assevere-se que todas as contribuições decorrentes da omissão em GFIP foram objeto de lançamento, por meio das notificações já mencionadas e, a meu ver, tendo havido o lançamento de ofício, não se aplicaria o art. 32-A, sob pena de bis in idem.*

*Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.*

*No caso das notificações conexas e já julgadas, prevalecerem os valores de multa aplicados nos moldes do art. 35, inciso II, revogado pela MP 449/2008, o qual previa uma multa máxima de cinquenta por cento, ou seja, inferior ao percentual de setenta e cinco por cento estabelecido pela nova regra.*

*Assim, para evitar o bis in idem, o cálculo da multa deve ser efetuado pela aplicação do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996, excluindo-se os valores das multas lançadas nas notificações correspondentes. (...)*

Verifico, no acórdão paradigma, que ele determina a aplicação, em situação semelhante à dos presentes autos, do previsto no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (e não do art. 32-A como fez o acórdão recorrido).

Entendo, portanto, caracterizada a divergência de interpretação, razão pela qual conheço do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Entendo que com o advento da Lei n. 11.941/2009 a multa pelo descumprimento de dever de apresentar corretamente a GFIP passou, por força da irretroatividade benigna, a ser regida pelo artigo 32-A da Lei n. 8.212/1991, e não mais pelo antigo parágrafo 6º, não assistindo razão à Recorrente.

Tal entendimento se aplica ainda que tenha havido, como no caso presente, exigência de contribuição previdenciária formalizada em NFLD relativa ao mesmo período.

Neste diapasão, não compartilho do entendimento que passei a denominar de “cesta de multas”, segundo o qual a multa por descumprimento de obrigação acessória, lançada no presente auto de infração, deveria ser somada à multa por falta de recolhimento da contribuição, lançada na NFLD, para fins de comparação coma multa de ofício prevista no art. 44 da Lei n. 9.430.

Transcrevo a seguir o voto vencedor do I. Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, nos autos do Processo nº 36378.002129/2006-15, cujos fundamentos adoto, *verbis*:

*“A ausência de apresentação da GFIP, bem como sua entrega com atraso, com incorreções ou com omissões, constituem violação à obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91 e sujeita o infrator à multa prevista na legislação previdenciária.*

*Isso é inquestionável.*

*Com o advento da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, entendo que a penalidade para tal infração, a qual até então constava do § 5º, do artigo 32, da Lei nº 8.212/91, passou a estar prevista no artigo 32A da Lei nº 8.212/91.*

*Segundo penso, ainda que o contribuinte tenha pago integralmente as contribuições previdenciárias devidas, estará sujeito à penalidade pela ausência de apresentação ou pela entrega com omissões ou com incorreções da GFIP (artigo 32A da Lei nº 8.212/91).*

*Por outro lado, a regra do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 (citada no artigo 35A da Lei nº 8.212/91) tem outra conotação, qual seja, as multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago.*

*A redação do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, é a seguinte:*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*(Grifei)*

*Portanto, a regra do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 é aplicável apenas na hipótese de haver tributo não pago, ao passo que a multa do artigo 32A da Lei nº 8.212/91 incide ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas.*

*Parece-me ser correto afirmar que a DCTF tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32A, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extrafiscal: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.*

*Sob minha ótica, a penalidade lançada contra a contribuinte (§5º, do artigo 32, da Lei nº 8.212/91) restou substituída pela multa prevista no artigo 32A da Lei nº 8.212/91.*

*Diante do exposto, na parte não atingida pela decadência, voto no sentido de que se calcule a penalidade devida pela contribuinte de acordo com a regra do artigo 32A da Lei nº 8.212/91.”*

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de conhecer do recurso especial interposto pela Recorrente para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

*(assinado digitalmente)*

Gustavo Lian Haddad - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira, Designado

Com todo respeito ao excelso relator, divirjo de suas conclusões.

Como bem salientado no voto, ocorreu alteração do cálculo da multa para esse tipo de infração pela Medida Provisória n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, com o surgimento do Art. 35-A na Lei 8.212/1991.

Nesse sentido, deve o órgão responsável pelo cumprimento da decisão recalcular o valor da penalidade, posto que o critério atual pode ser mais benéfico para a recorrente, de forma a prestigiar o comando contido no art. 106, II, “c”, do CTN, *verbis*:

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*(...)*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*(...)*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Para tanto, deve-se comparar as penalidades impostas antes da alteração legislativa com as posteriores a alteração legislativa, para o mesmo tipo de infração.

Conseqüentemente, para tanto, deve-se comparar a multa constante dos autos com a resultante do cálculo da multa expressa no I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzidas as multas aplicadas nos lançamentos correlatos e - caso seja mais benéfico à recorrente - utilizar esse valor.

Portanto, o recurso deve ser provido, nos termos solicitados pela recorrente.

### **CONCLUSÃO:**

Em razão do exposto, voto em DAR PROVIMENTO ao recurso da Procuradoria, nos termos do voto.

*(assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira



**Ministério da Fazenda**

## **PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO**

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

### **Histórico de ações sobre o documento:**

Documento juntado por MARCELO OLIVEIRA em 08/10/2013 18:40:50.

Documento autenticado digitalmente por MARCELO OLIVEIRA em 08/10/2013.

Documento assinado digitalmente por: HENRIQUE PINHEIRO TORRES em 15/10/2013, GUSTAVO LIAN HADDAD em 15/10/2013 e MARCELO OLIVEIRA em 08/10/2013.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 09/10/2020.

### **Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:**

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

**EP09.1020.17165.95B2**

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:**

**C0920798D3C6C4B27F16A8FDC17C88880F2629EA**